

# БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И СТАТИСТИКА

УДК 657.47:65.012.32

## КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ПОДХОДЫ К ПРИЗНАНИЮ И ОРГАНИЗАЦИИ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УЧЕТА

**О.П. КУНДРЯ-ВЫСОЦКАЯ, И.М. ВАГНЕР**

*Львовский институт банковского дела  
Университета банковского дела Национального банка Украины,  
г. Львов, Украина*

**Постановка проблемы.** Сформированный сегодня методологический инструментарий традиционного управленческого учета не обеспечивает стратегически ориентированных информационных запросов управления бизнесом, особенно корпоративным. В подтверждение этого факта К. Друри [1, с. 569] отмечает следующее:

- традиционный управленческий учет не удовлетворяет требования современного уровня развития производства и повышенной конкуренции;
- традиционные системы управленческого учета поставляют информацию, которая дезориентирует и является непригодной для принятия решений;
- практика управленческого учета теряет самостоятельность, придерживаясь требований финансового учета, и приобретает вспомогательный характер;
- управленческий учет почти полностью фокусируется на внутренних аспектах деятельности компании и не уделяет внимания окружающей среде бизнеса.

Следовательно, актуальность разработки концептуальных основ стратегического учета связана с тем, что сегодня управленческий учет не отвечает в полной мере требованиям стратегического управления в условиях риска, неопределенности и влияния внешних факторов.

**Анализ последних исследований.** Проблемам развития управленческого и стратегически ориентированного учета посвящено значительное количество научных трудов зарубежных и отечественных ученых: Ф.Ф. Бутинца, С.Ф. Голова, А. Велш Глена, Б. Райана, С. Гошала, Д.Р. Хенсена, М.М. Моувена, Д.У. Сенкова, Л.П. Радецкой, Л.В. Овод и других.

**Цель статьи** – обосновать объективную необходимость развития стратегически ориентированной информационной системы для потребностей бизнеса и ее смысловые характеристики.

**Обоснование полученных научных результатов.** Переход к управлению нового уровня ставит первоочередным заданием создание на предприятии соответствующего учетно-аналитического обеспечения принятия перспективных (прогнозных) решений. В актуальную плоскость попадают вопросы использования данных бухгалтерского учета как основательного и качественного источника информации относительно общего финансового положения предприятия, усиления информационных функций учета и устремления их на обеспечение эффективной деятельности предприятия в условиях рынка. Расчеты ученых-экономистов показывают, что на долю учетно-аналитической информации приходится 70% общего объема экономической информации [2, с. 187]. От того насколько она эффективна во многом зависит результативность руководства и функционирования самого предприятия. Рост динамической внешней среды вызывает увеличение объемов информации, ее дифференциацию и быстрое изменение полезности. Каждая хозяйственная операция имеет определенную информационную нагрузку, которую важно правильно интерпретировать с целью своевременного принятия взвешенных управленческих решений.

Связь бухгалтерского учета с управлением была замечена уже давно. Бухгалтерская информационная система является важнейшей подсистемой управления, поскольку играет ведущую роль в формировании потоков экономической информации. Знаменитый швейцарский экономист И. Шэр отмечал: «Бухгалтерский учет является непогрешимым судьей прошлого, необходимым спутником и руководителем в нынешнем времени и надежным консультантом относительно будущего хозяйства» [3, с. 3.] Такое понимание роли и возможностей учетных данных изменяет роль и возможности бухгалтера на предприятии, превращая его из простого регистратора фактов хозяйственной жизни в финансового аналитика, консультанта или менеджера. Уместным будет отметить, что сегодня любую обработку экономической информации «вне дебета и кредита» приписыв-

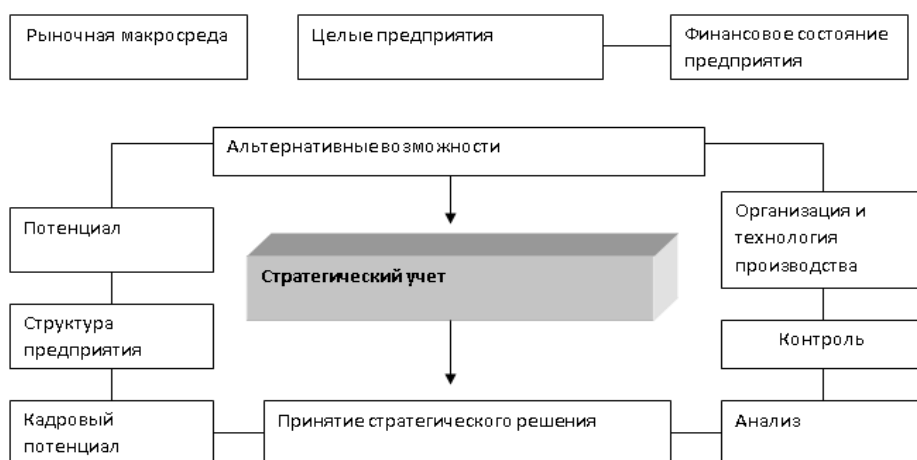
вают менеджерам, финансистам, аналитикам, но только не бухгалтерам, хотя практически наиболее квалифицированно обработать поток информации может лишь бухгалтер. Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл отмечают, что основным препятствием, которое не дает возможность реально оценить эффективность учетной информации, является то, что готовят информацию и испытывают расходы на это одни пользователи, тогда как выгоды от ее использования получают другие. [4, с. 345]

Анализ соответствующих источников дает возможность прийти к заключению, что сама система отечественного бухгалтерского учета требует коренной переориентации на потребности управления предприятием. Существующие недостатки в системе бухгалтерского учета связаны прежде всего со стремительными изменениями в экономической жизни. Реалии нынешнего времени диктуют новые требования к выживанию и эффективной деятельности предприятия. По мнению многих специалистов, традиционный бухгалтерский учет не удовлетворяет современных потребностей пользователей для принятия эффективных решений. Указывая на это, П. Друкер пишет: «Ни одно из современных заданий менеджмента не совпадает с общими положениями традиционной модели ведения учета» [5, с. 136]. А. Хорин главное ограничение традиционных методов бухгалтерского учета видит в том, что они ориентированы на информацию фактологического, а не прогностического характера [6, с. 52].

Таким образом, сегодня проблема расширения «часового диапазона» учетной системы и разработки нового методического инструментария, который обеспечивал бы систему управления как ретро-, так и перспективной информацией, другими словами – стратегического учета, четко определена.

Под стратегическим учетом можно понимать аналитическую систему для соотношения необходимой бухгалтерской информации со стратегией фирмы. Следует отметить, что стратегический учет более тесно соотносится не с системой оперативного контроля и регулирования, а с системой стратегического планирования. В этом случае учетная информация будет способствовать процессу разработки и реализации деловой стратегии предприятия, а инструменты бухгалтерского учета будут вписаны в процесс стратегического управления. В то же время стоит принять во внимание их разное устремление во времени: если учетные данные отображают прошлые события, то стратегическое планирование имеет дело с представлениями о будущих событиях. Следовательно, стратегическим учетом можно считать способ отображения финансовых и учетных проблем предприятия. Стратегический учет – это определенное сочетание управленческого учета с системами финансовой отчетности, сориентированное на принятие стратегических решений [7, с. 30-31].

Такое сочетание позволяет построить соответствующую информационную систему, что в своей основе будет иметь направленность на информационное обеспечение разработки и реализации стратегий. Стратегический учет фокусируется на ключевых элементах деятельности предприятия, которая дает возможность создавать экономические ценности. Потребность в стратегическом учете, безусловно, зависит от запросов и целей управления предприятием, а на его организацию имеет влияние ряд определяющих факторов (Рис 1).



**Рисунок 1 – Факторы, которые необходимо учитывать при организации стратегического учета**

Исследования показали, что стратегический учет сегодня развивается в двух направлениях:

- 1) интегрированный сметный учет в составе финансового или управленческого учета;

2) самостоятельный стратегический учет, построенный на информации управленческого учета.

Следует заметить, что сейчас доминирует концепция стратегического учета, при условиях которой основное внимание акцентируется на учетных данных о затратах с целью разработки стратегий, направленных на создание и реализацию стойкого конкурентного преимущества предприятия в отрасли. В соответствии с этой концепцией управленческая учетная информация может обеспечивать потребности стратегического менеджмента различными путями, в частности, использованием данных учета для анализа рынков, в которых будет действовать предприятие; предоставление ключевой информации, связанной с выбранными стратегиями; обеспечение обратной связи относительно достигнутых результатов и их согласованием со стратегическими целями; предоставление информации относительно долгосрочных последствий разных направлений действия. Следовательно, стратегический учет должен больше сосредотачиваться на внешних факторах, таких как прибыльность конкурентов, доля рынка и др. При этом выбор общей стратегии деятельности предприятия непосредственно влияет на систему управленческого учета.

Таким образом, концептуальные основы стратегически ориентированного учета формируются на принципиальном отличии стратегической парадигмы управления от традиционной управленческой парадигмы. Изменение традиционной парадигмы управленческого учета на стратегическую парадигму связано с развитием научного познания бухгалтерского управленческого учета и стремлением к его совершенствованию. Традиционная управленческая парадигма акцентирует внимание на учете внутренних факторов, невзирая на внешнюю среду, в которой функционирует промышленное предприятие. Стратегическая парадигма управления возникает в связи с развитием процессов глобализаций, когда появились новые проблемы и задания, которые являются не разрешимыми в рамках традиционной управленческой парадигмы. К этим заданиям относят учет и оценивание влияния на результаты деятельности предприятий внешних факторов и действий, рисков и неопределенности.

В результате проведенного анализа, который характеризует стратегическую парадигму учета в сопоставлении с традиционной, можно сделать вывод, что стратегическая парадигма управления определяет концептуальное построение стратегической бухгалтерии (Рис. 2).

Реализация таких подходов в стратегической бухгалтерии предусматривает учет разнообразных ситуаций, адаптивных к изменению системы факторов, которые влияют на собственность, платежеспособность, резервную систему предприятия и тому подобное, определение и анализ агрегированных и дезагрегируемых показателей чистых активов и чистых пассивов как основных индикаторов этого влияния.



Рисунок 2 – Характеристики (компоненты) стратегической парадигмы учета

Учитывая нестабильность и противоречие внешней макросреды, в которой функционируют современные предприятия, гипотезы внешних факторов, риска, неопределенности, фрактальности и теории управления изменениями, принятия решений и прогнозирования становятся основой концептуального построения стратегического учета.

Гипотеза внешних факторов является одной из основных гипотез формирования стратегической бухгалтерии, поскольку факторы внешней среды на 80% определяют стратегию предприятия. Изучение, оценка и взятие на учет системы факторов и анализ их влияния как фактического, так и прогнозного на собственность предприятия, платежеспособность, резервную систему осуществляют на основе использования инструментов бухгалтерского инжиниринга – системы производных балансовых отчетов. Корректировка влияния системы факторов является одним из основных принципов бухгалтерского инжиниринга. С гипотезой внешних факторов тесно связано управление изменениями во внешней среде, которая является одним из основных требований парадигмы стратегического управления. Согласно теории управления изменениями, информация, которая предоставляется стратегической бухгалтерией, должна способствовать процессу стратегического управления для распознавания потенциально возможных опасностей, предотвращения экономических катастроф и банкротства субъектов ведения хозяйства на основе анализа адекватной условиям стоимости чистых активов и чистых пассивов. Остроту кризиса можно уменьшить, если учесть ее особенности, вовремя распознать и выявить ее начало. Из этого взгляда любое управление должно базироваться на стратегическом учете, что принимают во внимание возможности и опасности кризиса и отображения этих явлений в производных балансовых отчетах.

Гипотеза риска объективно предопределяет необходимость выбора стратегии защиты от риска и на ее основе оценивает учет и анализ риска как обязательного компонента всех хозяйственных операций.

Гипотеза неопределенности связана с низким уровнем предсказуемости, точности и полноты информации о внешней среде и процессах, которые происходят в нем. Если в условиях риска вероятность наступления неблагоприятного события может быть оценена, то в условиях неопределенности – нет. Тем больше внешнее влияние и зависимость предприятий от внешней среды, тем выше уровень неопределенности.

Гипотеза неопределенности предопределяет необходимость использования фракталов пространства и времени, поскольку рынок теряет ликвидность и стабильность, как только он избавляется от своей фрактальной структуры.

Лауреат Нобелевской премии в области экономики П. Самуэльсон отметил, что «неопределенность и риск – неотъемлемые составляющие мира бизнеса. Вкладывая средства, вы фактически станете заложником неопределенного будущего» [8, с. 189].

М. Витцель в статье «Корпорация знания» приходит к основополагающему выводу относительно сущности неопределенности, подчеркивая, что чем выше способность организации генерировать знание, тем сильнее является ее способность снижать неопределенность, а следовательно, и риск [9, с. 206].

Использование гипотезы фрактальности при формировании стратегической бухгалтерии предопределенно появлением теории фрактального рынка, стремительным развитием цифровых информационных систем и технологий, а также созданием сетевой экономики. Гипотеза фрактальности дает возможность организовать учет и прогнозирование во фракталах времени и пространства на основе фрактального производного балансового отчета.

Гипотеза фрактальности является новым взглядом на строение рынка, связанным с его территориальным и часовым разделом. Основная идея фрактальной гипотезы заключается в том, что относительно любой фрактальной структуры действуют четыре главных принципа: наблюдение; подобия элементов структуры; гибкости; анализа фрактальной структуры. Вследствие этого фракталы рассматриваются как гиперкомплексные объекты стратегической бухгалтерии с пространственной (территориальные фракталы), временной (временные фракталы) или пространственно-временной (разные комбинации фракталов пространства и времени) локализацией подобных элементов в структуре финансовых, товарных и любых других рынков.

Использование гипотезы фрактальности в стратегическом учете дает возможность определять информацию и обеспечивать управление территориальными фракталами (внутренние и внешние сегменты деятельности, звенья цепочки создания стоимости продукта и тому подобное) и фракталами времени (инвестиционные, инновационные и стратегические горизонты).

Применение в стратегической бухгалтерии теории принятия решений дает возможность моделировать разные варианты решений, а потом выбирать оптимальное решение из имеющихся вари-

антов, что больше всего отвечает текущей деловой среде и обеспечивает максимальную выгоду. На основе теории принятия решений строится процесс принятия стратегических решений. Принятие решений в стратегическом учете основывается на анализе сценариев возможных путей развития будущего на основе показателей стратегических, фрактальных и других производных балансовых отчетов.

Теория прогнозирования обеспечивает возможность складывания прогнозных стратегических, фрактальных и виртуальных балансов. Прогнозирование можно представить как прогноз конкретных тенденций и перспектив развития определенного явления или процесса с указанием его характеристик.

Прогнозирование перспектив развития предприятия на основе механизма стратегического учета дает возможность выявить приоритетные направления его деятельности, оценить новые возможности и альтернативы, которые используются при формировании стратегических, фрактальных и виртуальных производных балансовых отчетов в прогнозном оценивании.

Концептуальное построение стратегической бухгалтерии основывается на принципах бухгалтерского моделирования. Процесс создания моделей и моделирования характерен для всех наук. Не является исключением и бухгалтерский учет, который имеет дело не с самими объектами (предметами) учета, а с их характеристикой, то есть с информацией об объектах [10, с.17]. Бухгалтерское моделирование предусматривает разработку и апробацию моделей стратегического учета ситуационного и организационного характера. Моделирование является основой построения стратегической бухгалтерии и обеспечивает конструирование информационных потоков многовариантного характера под воздействием системы факторов в реальных и прогнозных ситуациях.

«Модель финансовой стратегии» позволяет провести комплексное прогнозирование будущего финансового положения предприятия на основе исследования финансовых результатов его хозяйственной деятельности. Это позволяет заложить в целом стратегическое направление в хозяйственно-финансовой деятельности предприятия. Модель может быть построена как по отдельным показателям, которые прогнозируются, так и по группе комплексно связанных показателей. Эта модель может быть выдана в динамике за несколько лет. После расчета и отображения модели проводится общая оценка финансово-хозяйственного состояния предприятия с целью выявления возможных перспектив развития предприятия, представленных общей моделью. В состав учетных показателей могут быть включены разнообразные показатели, которые характеризуют ту или другую сторону финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Как основные учетные характеристики и аспекты стратегической бухгалтерии, которые влияют на построение стратегического управленческого учета, рассматриваются стратегическая диагностика внешней среды, стратегическое мышление и поведение в условиях сетевой экономики и глобализации, информационное поле стратегической бухгалтерии как совокупность информационных источников внутреннего и внешнего содержания, стратегические решения, оценивания выполнения стратегии, измерения фактов хозяйственной жизни, механизм и процедуры бухгалтерского инжиниринга.

Организация стратегического учета на промышленных предприятиях предусматривает определение основных принципов и требований к системе учета, особенностей учетного процесса; разработку механизма стратегического управленческого учета; создание алгоритма стратегического управленческого учета; определение результата стратегического управленческого учета; определение процесса принятия стратегических решений; использование инструментов бухгалтерского инжиниринга – системы производных балансовых отчетов; техническое и программное обеспечение учета.

Следовательно, концептуальное построение стратегической бухгалтерии предусматривает использование парадигм глобального стратегического менеджмента и информационных систем и технологий, гипотез внешних факторов, риска, неопределенности, фрактальности, теорий управления изменениями, принятия решений, прогнозирования, бухгалтерского моделирования для определения учетных характеристик стратегической бухгалтерии, моделирования и организации стратегического учета на промышленных предприятиях.

**Вывод.** По результатам проведенного исследования предложен концептуальный подход к построению стратегического управленческого учета путем системного формирования учетных информационных потоков, ориентированных на информационное обеспечение стратегического менеджмента с представлением информации на разных уровнях в пространстве и времени на основе использования инструментов бухгалтерского инжиниринга и соответствующих технических средств.

Разработанный концептуальный подход учитывает, с одной стороны, новые информационно-технические возможности компьютерной техники, а из другой – новые учетно-аналитические потребности стратегического менеджмента, связанные с получением и использованием информации во фракталах пространства и времени.

Создание системы стратегического учета на предприятии должно сопровождаться объединением плановой и бухгалтерской служб, которое будет способствовать координации всех функций системы управления. Для обеспечения сопоставимости информации управленческого и финансового учета учетный процесс следует организовать на основе интеграции данных.

Внедрение системы стратегического учета должно предусматривать привлечение профессиональных менеджеров и аналитиков, выделение ресурсов и активное участие руководства. Целью дальнейших исследований может быть создание системы информационной поддержки конкурентной стратегии на базе учетно-аналитических данных.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Друри, К. Управленческий и производственный учет : учебник ; пер. с англ. / К. Друри. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – С. 860 – 861.
2. Бухгалтерский учет в России в XXI веке: учеб.пособие под общ. ред.Н.Л.Маренкова. – М.: Эдиториал, 2002. – 296 с.
3. Ковалев, В.В. Финансовый анализ / В.В Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 1996. – С. 3.
4. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета; пер.с англ / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; под ред. Я.В. Соколова – 2-ое изд. – М.:Финансы и статистика, 1993. – 496 с.
5. Друкер, П.Ф. Задачи менеджмента в XXI веке / П.Ф. Друкер ; пер. с англ. Н.М.Макаровой. – М. : ВИЛЬЯМС, 2001. – 272 с.
6. Хорин, А.Н. Принципы формирования бухгалтерской отчетности / А.Н. Хорин // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 23. – С. 50–52.
7. Богатая, И.Н. Стратегический учет собственности предприятия / И.Н. Богатая. – Ростов : Феникс, 2001. – С. 206.
8. Самуэльсон, П. Стратегия развития предприятия : пер. с англ. / П. Самуэльсон, Э. Нордхаус, Д. Вильям. – М. : Вильям, 2000. – С. 189.
9. Витцель, М. Корпорация знания / М. Витцель // Информационные технологии в бизнесе / СПб. : Питер, 2002. – С. 206.
10. Кузнецова, С.А. Бухгалтерский учет в системе формирования управленческой информации: методология и практика / С.А. Кузнецова // Вестник экономической науки Украины. – 2007. – № 2. – С. 28–34.

## THE CONCEPTUAL APPROACHES TO RECOGNITION AND ORGANIZATIONS OF STRATEGIC ACCOUNT

*O.P. KUNDRY-VYSOTSKAYA, I.M. WAGNER*

### *Summary*

The conceptual going is offered near the construction of strategic administrative account by the system forming of registration informative streams, oriented to the informative providing of strategic management with presentation of information on different levels in space and time.

© Кундря-Высоцкая О.П., Вагнер И.М.

*Поступила в редакцию 20 марта 2011 г.*